

Tribunal Supremo

(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 5 mayo 2014

[RJ\2014\2700](#)



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: Deducciones: pérdida del derecho a deducir cuando el sujeto pasivo, aún sin haber formado voluntariamente parte de una trama de fraude, actuase negligentemente y existiendo indicios de fraude no se informase sobre la fiabilidad de los operadores con los que comerciaba: acreditación insuficiente por la Inspección de una actuación negligente del sujeto pasivo: valor probatorio de las actas de la Inspección: examen: valoración de la prueba no revisable en casación: arbitrariedad o error inexistentes: deducción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2487/2011

Ponente: Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ del País Vasco dictó sentencia, con fecha 21-02-2011, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR del País Vasco de 19-12-2008, desestimatoria de la reclamación formulada frente a liquidación derivada de acta de disconformidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2003 y 2004.

El TS **desestima** el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra dicha Sentencia, con imposición de costas a la Administración recurrente.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Mayo de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm 2487/2011, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 21 de Febrero de 2011, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 415/2009, relativo al **Impuesto sobre el Valor Añadido**, ejercicios 2003 y 2004.

Ha sido parte recurrida la entidad Spare, S.A, representada por la Procuradora Doña Dolores Martín Cantón.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La sentencia impugnada estima en lo sustancial el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad "Spare, S.A", contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 19 de Diciembre de 2008, desestimatorio de la reclamación formulada frente al acuerdo de liquidación de la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT de 4 de marzo de 2008, derivado de acta de disconformidad del **Impuesto sobre el Valor Añadido** de los ejercicios 2003 y 2004, declarando disconformes a Derechos tales actos y ordenando la práctica de nueva liquidación que acoja devoluciones de 7.730.345,06 euros de 2003 y 2.366.678,56 euros de 2004, con los intereses de demora procedentes, sin perjuicio que del saldo favorable para la sociedad mercantil recurrente se deduzca la suma ya devuelta en su día por la Diputación Foral de Bizkaia que no correspondía a ésta por exceder del 4,44 % de las operaciones en territorio vizcaino, para ser compensada a dicha otra Administración, desestimando el recurso en lo demás y no haciendo especial imposición de costas.

La Sala resume la situación que dio lugar al proceso de la siguiente forma:

"-Si hasta Diciembre de 2.003 "Spare S.A" había declarado la totalidad de sus operaciones ante la Hacienda Foral vizcaína, se le hizo saber entonces que, posiblemente, la Administración competente para gestionar el IVA en dicho ejercicio de 2.003 era la del Estado, que la asumió en Enero de 2.004. No obstante, las autoliquidaciones mensuales de 2.003 presentadas en aquel ámbito foral, arrojaron resultado a devolver de 7.730.345,06 Euros, del que la DFB devolvió la suma total de 5.250.379,71 Euros. (Octubre incluido)

-Con fecha de 19 de enero de 2004, la mercantil recurrente presentó en la AEAT una declaración censal (modelo 036) causando alta en sus obligaciones fiscales y solicitando su inclusión en el Régimen de Exportadores. Igualmente, y con el ánimo de despejar dudas, presentó un escrito en el que explicaba las razones de tal solicitud.

-La Hacienda Foral, en Abril de 2.004 inició actuaciones de comprobación a fin de determinar los porcentajes de tributación de IVA de 2.003, confirmando su postura inicial, en que, por lo que respecta al año 2003, el porcentaje de tributación en el IVA debía haber sido del 95,56% para la Hacienda estatal, y del 4,44% para la Hacienda Foral.

-Las autoliquidaciones de 2.003 fueron trasladadas a la AEAT para que fueran tramitadas por ésta, como competente, respondiendo la Inspectora Regional que instaba a la DFB a comprobar el IVA de 2.003, por no resultar aquella competente, y porque resultaban necesarias tales actuaciones para resolver sobre la devolución del IVA de 2.004. En contestación al oficio anterior, la Diputación Foral remitió a la Sra. Inspectora Regional un informe de fecha 17 de mayo de 2004, con el que, por lo que se conoce, finalizaron las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas por la Hacienda foral para determinar el porcentaje de tributación en ambas Administraciones, y del que se desprende nuevamente que, por lo que respecta al año 2003, el porcentaje de tributación de la actora en el IVA debía haber sido del 95,56 por ciento para la Hacienda estatal, y del 4,44 por ciento para la Hacienda foral.

-En Mayo de ese año la Dependencia de Gestión de la AEAT propuso una liquidación provisional sin devolución alguna por los meses de Enero a Marzo de 2.004, que fue objeto de alegaciones de parte, no contestadas nunca, y en el mes de Julio de 2004, al no tener noticias, se presenta en la AEAT una nueva solicitud de devolución correspondiente al IVA de 2003, pidiendo que se compensara a la Diputación Foral de Vizcaya en la cantidad de 4.907.152,39 euros (diferencia entre la cantidad de 5.250.379,71 euros que ya había sido devuelta, y la de 343.227,32 euros que realmente le correspondía devolver en el año 2003, esto es, el 4,44 por ciento del total solicitado de 7.730.345,06 euros).

-En cuanto a 2.004, la AEAT debía devolver en proporción del 97,81%, ó 2.314.848,30 Euros, pero en Mayo de ese año la Dependencia de Gestión de la AEAT propuso una liquidación provisional sin devolución alguna por los meses de Enero a Marzo de 2.004, que fue objeto de alegaciones de parte no contestadas nunca, y en el mes de Julio de 2004, al no tener noticias, se presenta en la AEAT una nueva solicitud de devolución correspondiente al IVA de 2003, pidiendo que se compensara a la DFB en la cantidad de 4.907.152,39 euros, (diferencia entre la cantidad de 5.250.379,71 euros que ya había sido devuelta, y la de 343.227,32 euros que realmente le correspondía devolver en el año 2003, esto es, el 4,44 por ciento del total solicitado de 7.730.345,06 euros).

-Mediante comunicación de fecha 14 de diciembre de 2004, la AEAT inició las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, relativas al IVA de los años 2003 y 2004, dando por finalizados "de facto" los procedimientos de gestión en trámite acerca de las devoluciones.

-Tales actuaciones fueron suspendidas al haber solicitado la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción la remisión de los expedientes de inspección que se encontraran en tramitación, del IVA de los años 2003 y 2004, para su examen en el seno de las Diligencias Informativas 4/2004, en las que se estaba investigando la posible existencia de delitos fiscales por defraudación en el IVA.

-Las Diligencias informativas derivaron en la posterior imputación de los representantes legales de

"Spare S.A", en un procedimiento penal del que fueron excluidos con sólo prestar declaración ante el Juez Instructor, mediante Auto de Sobreseimiento provisional dictado por el Juzgado Central de Instrucción nº 5, con fecha 17 de enero de 2007 .

Las actuaciones se reanudaron por la Inspección de Tributos el 16 de Mayo de 2.007, solicitando nueva documentación y explicaciones ya aportadas a la Fiscalía o en las Diligencias Previas 241/2.006, con conocimiento de la Administración tributaria personada, y en fecha de 2 de Noviembre de 2.007, sin otras previas actuaciones, se formuló propuesta de regularización denegatoria de la deducibilidad del IVA soportado en las facturas recibidas de los proveedores, ascendente a 7.692.737,95 Euros para 2.003 y 2.075.324,57 Euros para 2.004, por estar supuestamente relacionada la actora con una trama organizada para defraudar el IVA, levantándose el Acta de disconformidad antes referida.

En la liquidación resultante producida mediante acuerdo de la Inspección Regional del País Vasco de la Agencia Tributaria, de 4 de Marzo de 2.008, la Administración actuante ejerce sus facultades respecto de la cuota total correspondiente en proporción a las dos Administraciones, haciendo cita del artículo 29 L.C .Econ. y por el periodo comprendido entre Enero de 2.003 y Diciembre de 2.004, obteniendo una cuota a ingresar de 94.711,84 Euros, con 52.729,55 Euros de intereses de demora."

A continuación, recoge los motivos de impugnación que hacían referencia a la inexistencia de prueba sobre la participación de la mercantil en una trama organizada para defraudar el IVA; a la prescripción del derecho a liquidar el IVA de los meses de enero a octubre de 2003, en todo caso, y a la responsabilidad patrimonial de la Administración en torno a daños sufridos por el recurrente con anterioridad al proceso, acogiendo el primer motivo, por considerar, después de recordar la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Diciembre de 2010 , sobre el valor atribuible a las actas de Inspección, que:

"En el presente caso los hechos que en el acuerdo liquidatorio se reflejan, -recogidos en el Ordinal Tercero, a partir de la pagina 17, (folios 25 y siguientes), comprenden referencias a los proveedores, productos informáticos adquiridos y destino de éstos al mercado exterior intracomunitario mediante entregas intracomunitarias exentas de IVA, así como cuantía de las referidas operaciones, cuadro que se completa con la afirmación de que las mercancías vendidas a Spare S.A, por parte de dichos proveedores (se cita a "FBA Computer consulting", S.L" "Computer Bussines Center, S.L" y más tarde, (2.004), "MXC Móviles Electronic....., S.L", dándose por comprobado que todos ellos pertenecen a tramas organizadas para defraudar IVA con perfil de "pantallas"), se habían obtenido en la mayor parte de los casos, de empresa ilocalizables que no cumplieron sus obligaciones fiscales de declaración e ingreso de IVA, (y que, a su vez, las obtuvieron de proveedores de la UE), siendo denominadas "truchas". Se asevera igualmente que en ese esquema de carrusel que se describe, con los roles que cada empresa asume, tanto las empresas "pantalla" como el distribuidor final cumplen sus obligaciones fiscales quedando residenciado el fraude en el primer escalón de missing traders o "truchas", y que todas las empresas mencionada están implicadas en tramas de defraudación.

Esta es la base fundamental de la tesis que la Administración demandada expone con todo el desarrollo teórico e ilustrativo que sigue a continuación, y con la reiterada expresión ya de sospechas, ya de certezas generalmente apodícticas sobre el carácter fraudulento y organizado de las operaciones de las que la entrega de mercancías en que el derecho a la deducción denegado, que lleva a describir numerosas operaciones, "según información obrante en bases de datos de la Administración Tributaria" realizadas entre las denominadas pantallas y las empresas trucha que estarían en el origen de tales entregas, y que lleva, como conclusión lógica, a que la actora está inmersa en una trama organizada para defraudar el IVA, con o sin conocimiento pero con el deber de conocerla.

A criterio de la Sala enjuiciadora, y a diferencia de lo que concluye el acuerdo del TEAR combatido en su F.J. Séptimo, las actuaciones inspectoras plasmadas finalmente en el Acuerdo de liquidación recurrido, no permiten dar por suficientemente justificado -ni siquiera en sus propios términos-, el supuesto en que la denegación del derecho a la deducción que consagra el artículo [LIVA](#) se intenta cimentar.

En un primer sentido, es apreciable que el órgano de reclamación vincula la pérdida de ese derecho a "considerar que el IVA que soportó y dedujo no respondía a operaciones reales", que es apreciación solo pasajera y que no encaja con el conjunto descriptivo que las actuaciones recurridas desarrollan, dejando paso enseguida a la consideración nuclear y decisiva de que en el expediente "parece garantizarse la existencia de una trama de la que SPARE es un eslabón más, quizás uno de los más importantes". (Folio 28 de estos autos).

Sin embargo, la insuficiencia acreditativa queda reconducida tanto a la concurrencia misma de esa trama que englobe en primer lugar a los escalones anteriores, ("truchas"), con las empresas proveedoras de la recurrente antes mencionadas, y a estas necesariamente entre sí, como a la derivada participación en ella de la actora.

Si se diese la primera premisa, podría acaso ponerse en escena en efecto el juego de las presunciones a cuya aplicación faculta el [artículo 108.2 LGT](#) , y deducirse de aquel hecho base la consecuencia de que quien actúa ante las Administraciones tributarias como receptor de devoluciones tributarias precedidas en fases anteriores de la cadena de entregas de la falta de declaración e ingreso por parte de los intermediarios de nivel inicial, es quien da materialidad y consumación a la defraudación y, por ello, es presumible parte del pactum scaeleris.

Lo que no cabe es exponer meras formulaciones generales y conjeturaciones apodícticas, por más creíbles y bien amoldadas que se encuentren a la mecánica de uno de los determinadas tipologías de "carrusel" que se han identificado y estudiado en detalle a nivel de experiencias de las Administraciones y órganos que combaten el fraude en este tributo, y pretender asimilar ese discurso esquemático a la verdadera acreditación, -no se nos oculta que siempre ardua y dificultosa-, de que ese curso de voluntades presididas por el ánimo de defraudar ha concurrido. Lo que sustenta en definitiva la pérdida del derecho a deducir se apoya en el relato argumental contenido en una denuncia formulada por la Fiscalía, (y no por tanto en verificaciones propias de la Administración tributaria), en que se mantiene la tesis de que, participando como intermediaria en la exportación de componentes informáticos a países de la UE a EE.UU (trading), incrementa notablemente su facturación, y cada partida de exportación está conectada a una compra a sus proveedores, (se cita aquí a sociedades que no son las que la Inspección identifica directamente como tales proveedoras y que la recurrente niega), y se destaca la falta de lógica comercial que resulta de que esos mismos proveedores directamente exporten también a EEUU y de que la presencia de Spare S.A, que carga un margen del 2,5%, las encarezca. Pues bien, aunque no nos corresponde enjuiciar la validez de ese discurso en el ámbito penal, ni estemos condiciones de valorar el grado de comprobación que ha obtenido en ese ámbito, (en el que consta tan solo que los responsables de la sociedad actora no han quedado implicados), si debemos decir que al nivel indiciario característico del procedimiento tributario que nos cumple acometer es de manifiesta insuficiencia, y basta con dejar constancia de la ambivalencia y falta de contenido unívoco y determinante de esas hipótesis, pues el modo de actuar descrito sería también, paso a paso, el mismo que desarrollaría una sociedad mercantil en régimen de libre competencia y sin concierto defraudatorio alguno con terceros. Suponer que la trama se acredita por el sobreprecio frente a otros suministradores en el mercado internacional, se vuelve ambiguo y poco esclarecedor y permite revertir el argumento y afirmar que cada sociedad mercantil compite en su propias condiciones y que el hecho de que precisamente todas ellas exporten, avala la independencia de unas respecto de las otras. (la "no trama organizada"). Y lo mismo cabe decir de observaciones tales como que la actividad económica de exportación sometida a la legalidad que desarrollaba la mercantil recurrente "beneficia precisamente a la trama, al dificultar su control" -F.J Octavo, folios 32 y 33 de estos autos-, pues no es asumible que se haga derivar de la actuación lícita de un sujeto de derecho un indicio de ilicitud, y es fruto de simple especulación e indicativa de búsqueda de conclusiones preconcebidas y faltas de sólidas pautas de racionalidad.

Desde esas coordenadas, no encuentra fundamento este Tribunal para confirmar una medida liquidatoria como la adoptada, que niega el derecho a la deducción de cuotas soportadas que es consustancial al tributo según su regulación interna y comunitaria.

Respecto a la doctrina del TJCEE manifestada en [Sentencias como las de 12 de Enero de 2.006](#) , ([C-354/2003](#) y otros), 6 de Julio de 2.006 , ([C-439 y 440 /2.004](#)), y [27 de Septiembre de 2.007](#) , ([C-409/2004](#)), cuya doctrina se ha manejado en vía administrativa y jurisdiccional, y en que la

Abogacía del Estado sitúa el fundamento de esa denegación, hay que decir, como prolegómeno, que se ha generado en la necesidad de responder a situaciones reales y concebibles, que se resisten a la praxis administrativa de extender y extremar las consecuencias del fraude de origen, suprimiendo todo derecho a la deducción que en el encadenamiento posterior de operaciones se vaya generando.

Dado que la aplicabilidad de esa doctrina presupone que no se verá afectado a la hora de practicar la deducción el sujeto pasivo que no tenía conocimiento ni podía tenerlo de que otra operación anterior que forma parte de la cadena fuese constitutiva de fraude al IVA, y esa disposición del sujeto pasivo ha de traducirse en "medidas razonablemente exigibles", excluiría tal doctrina necesariamente aquellos supuestos, -en principio, ajenos al proceso-, donde la entrega del bien al sujeto pasivo no se ha producido, pues no puede haber más clara implicación, o al menos conocimiento pleno del fraude, que la de aquel que pretende deducir el impuesto procedente de una operación ficticia o materialmente irreal.

Distinta es la situación, parangonable a la de estos autos, en que el sujeto pasivo recibe la mercancía del intermediario o proveedor concertado, y realiza la contraprestación mediante medios de pago legítimos a favor de las entidades que se le indican como suministradoras y que proporcionan igualmente las facturas con plena apariencia de regularidad, soportando el impuesto, sin que concorra acreditado un claro elemento cognoscitivo que permita excluir la confianza en la regularidad de esa operación por parte del proveedor, que es lo que creemos deducir de la expresión del TJCEE, cuando alude a la necesidad de que esas operaciones estén presididas por la confianza en que el IVA soportado será recuperado, y a la necesidad, para contrarrestarla, de que concurren acreditados "datos objetivos" que debían hacer entender al adquirente que estaba participando en una operación fraudulenta.

No ocurre así en este caso, pues en el conjunto de las actuaciones administrativas impugnadas no se encuentra, -así lo entendemos-, un principio de prueba suficiente que haga quebrar esa confianza."

SEGUNDO

Contra la referida sentencia, el Abogado del Estado preparó recurso de casación, que mantuvo luego ante esta Sala, suplicando que se dicte sentencia revocando la de instancia y con costas.

TERCERO

Por Auto de la Sección Primera de 26 de Enero de 2012 se acordó declarar la admisión del recurso, rechazándose la oposición formulada por la parte recurrida, por la ausencia del exigible juicio de relevancia en el escrito de preparación, al apreciar la Sala que dados los términos en que figura redactado el mismo satisfacen suficientemente la exigencia de los [arts. 89.1 y 2 y 86.4](#) de la [Ley 29/1998](#).

CUARTO

Remitidas las actuaciones a esta Sección, se confirió traslado para el trámite de oposición a la parte recurrida, quién solicitó el rechazo de los motivos de casación expuestos por el Abogado del Estado, con condena en costas a la recurrente.

QUINTO

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 30 de abril de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

El Abogado del Estado articula tres motivos de casación, al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional.

En el primero se denuncia la infracción del [art. 145. 3](#) de la [ley 230/1963, de 28 de Diciembre](#), General Tributaria, y de su equivalente [art. 144. 1](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), al haber rechazado la Sala que las actas de la Inspección hicieran prueba de los hechos ante lo que declaró esta Sala en la [sentencia de 22 de diciembre de 2010](#) (rec. 42/06), que analiza el valor de las actas

de la inspección.

La representación estatal considera que esta sentencia no fue bien interpretada, habiendo hecho la Sala una cita parcial y sesgada de la misma, pues omite la última frase del párrafo, que cambia completamente el argumento, pues si bien señala que corresponde a la Administración acreditar la certeza de lo que se hace constar en el acta, matiza que cuando concurre esta circunstancia, (es decir cuando consta un medio idóneo por el que el Inspector ha podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta), la presunción de certeza despliega toda su eficacia, produciéndose entonces un desplazamiento de la carga de la prueba de modo que ha de ser el interesado quién acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad los hechos descritos por la Inspección.

Según el Abogado del Estado, al omitir la Sala dicho criterio, elude el desplazamiento de la carga probatoria que debería haberse producido, dando a los datos fácticos recogidos en las cuotas el carácter de meras "sospechas, certezas generalmente apodícticas, formulaciones generales y conjeturas", y ello a pesar de reconocer que tales datos se basaban, entre otras fuentes, en "información obrante en las bases de datos de la Administración Tributaria" y, en consecuencia, en datos comprobados por el propio actuario, del mismo modo que los datos derivados de requerimientos efectuados a varias empresas, recogidos también en el acto, y sobre cuya existencia la sentencia guarda silencio.

En el segundo motivo se alega la infracción del art. 106.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 108.2 de la misma y el art. 386 de la ley de Enjuiciamiento Civil de 2000, al haber prescindido la Sala de instancia de las normas sobre valoración de la prueba aplicables en materia tributaria, causando indefensión, ya que la Sala se limita a negar el valor probatorio de los datos aportados y a considerarlos meras "sospechas, certezas generalmente apodícticas, formulaciones generales y conjeturas", sin especificar ni desarrollar el motivo por el que llega a tal conclusión.

Mantiene que la Sala sentenciadora realizó una valoración de la prueba que no podía calificarse de razonable por los siguientes motivos:

a) Se reprocha a la Administración haber basado la denegación de la devolución "en el relato argumental contenido en una denuncia formulada por la Fiscalía (y no por tanto en verificaciones propias de la Administración Tributaria)" cuando la denegación de las devoluciones arranca de un procedimiento inspector, cuyos resultados se incorporaron al acta.

b) No existe ningún obstáculo legal para incorporar como elemento de refuerzo a los hechos constatados por el actuario otros hechos conocidos por la Fiscalía.

c) Se llega a hacer más garantista el procedimiento tributario que el penal, al indicar que el nivel indiciario característico del procedimiento tributario es de manifiesta insuficiencia.

Finalmente, en el tercer motivo se aduce la infracción del art. 115 de la ley 28/1992, de 28 de Diciembre, del IVA, en relación con la interpretación del mismo efectuada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, por considerar que el adquirente estaba participando de una operación fraudulenta, la existencia de un "fraude carrusel", sin que Spare adoptase la más mínima precaución para asegurarse de que las operaciones en que estaba inmersa no constituía dicho tipo de fraude.

SEGUNDO

La parte recurrida se opone a los motivos, señalando que el primero está mal formulado, ya que so pretexto de una vulneración de preceptos legales, al amparo del art. 88. 1 d) de la ley de la Jurisdicción, en realidad se está planteando una cuestión sobre la valoración de las pruebas realizada por el Tribunal de instancia, aparte de que el valor que en el recurso se pretende otorgar al acta de inspección no se encuentra amparado ni por la ley ni por la jurisprudencia.

También considera que el segundo está mal formulado, al plantear una cuestión sobre la valoración de las pruebas, y además, porque la mención a las presunciones ab hominis se hace en la sentencia de instancia sólo a título de mera hipótesis, y el razonamiento que realiza para fundamentar su fallo no puede ser considerado en modo alguno irracional o arbitrario.

Finalmente, en relación al tercero, alega que en ningún momento del proceso se mencionó el art. 115 de la Ley del **Impuesto sobre el Valor Añadido**, sin que puedan admitirse las conclusiones que se extraen de la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, porque por encima de todo debe preservarse la neutralidad del IVA, y porque sólo es posible denegar el derecho a deducir las cuotas soportadas cuando resultase acreditado, mediante datos objetivos, que los sujetos pasivos sabían o deberían haber sabido que participaban en una operación que formaba parte de un fraude del IVA ([SsTJCE de 12 de Enero de 2006](#), 6 de julio de 2006 y [27 de septiembre de 2007](#)).

TERCERO

Entrando en el examen del primer motivo hay que recordar que el [art. 144.1](#) de la [Ley General Tributaria de 2003](#), aplicable al caso de autos, dada la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, 14 de diciembre de 2004, y que reproduce literalmente el art. 145.3 de la ley General Tributaria de 1963, se refiere a la naturaleza de documento público que tienen las actas de inspección que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Este precepto debe interpretarse a la luz de la doctrina establecida en la [STC 76/1990, de 26 de Abril](#), que declaró plenamente constitucional el apartado 3 del art. 145 de la ley de 1963, deduciéndose de dicha sentencia las siguientes conclusiones:

1º) Que no hay ningún obstáculo para considerar las actas y diligencias extendidas por la Inspección de Tributos como medio de prueba, 2º) Que las actas y diligencias constituyen un primer medio de prueba sobre los hechos que constatan, cuyo valor y eficacia ha de medirse a la luz de la libre valoración de la prueba, 3ª) El valor probatorio de estos documentos públicos solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples operaciones que los inspectores consiguen.

En el presente caso, la recurrente puso en cuestión la conclusión a que llegó la Inspección de que estuviere inmersa en una trama organizada para defraudar el IVA con su conocimiento o sin su conocimiento pero con el deber de conocer, alegando que la Administración no había acreditado de forma suficiente los datos objetivos de los que podía deducirse tal conclusión negligente, lo que aceptó la Sala, por entender que en las actuaciones inspectoras plasmadas finalmente en el acuerdo de la liquidación no se encontraba un principio de prueba suficiente para aceptar que la entidad participó en una operación de fraude.

La Inspección se basó en que los proveedores de Spare, S.A, por lo que respecta a las operaciones intracomunitarias (FBA Computer Consulting, S.L, Computer Bussines Center, S.L y ya en 2004 MXC Móviles Electronic) pertenecían a tramas organizadas para defraudar IVA con perfil de pantallas, que habían obtenido en la mayor parte de los casos la mercancía vendida a Spare de empresas ilocalizables que no cumplieron sus obligaciones fiscales de declaración e ingreso de IVA correspondiente a sus ventas, que previamente la habían adquirido, de proveedores situados en países de la Unión Europea.

También se refiere a la realización de operaciones de exportación de productos informáticos a Estados Unidos por Spare, a partir de 2004, a empresas radicadas en Miami, cuyas mercancías eran adquiridas a las empresas Bilbo Computer, S.L, Recomend System S.L, Era Tecnológica, S.L y Asia Chip, S.A, empresas que habían sido objeto de investigación que culminó con la presentación de denuncia en julio de 2006, que dio lugar a las Diligencias Previas 241/2006 seguidas en el Juzgado Central de Instrucción nº 5 de la Audiencia Nacional, por presunta existencia de una trama para defraudar IVA cuya organización y control se llevaba a cabo a través de la entidad Asia Chip S.A y sus administradores que controlan otras sociedades.

Ante la información obtenida de los proveedores y clientes de las operaciones intracomunitarias, la Inspección consideró que Spare S.A participó en operaciones relacionadas con tramas, obteniendo un beneficio importante y fácil, puesto que su intervención se limitaba a poner su nombre; su facturación crecía espectacularmente puesto que de un volumen de operaciones de un millón de euros en 2001, desde que inicia operaciones en el sector de compraventa de productos informáticos

en 2002 factura 15.798.296 # y 50.171.685 # en 2003, abandonando prácticamente el resto de su actividad anterior; no asumía riesgos ni responsabilidades por participar en estas operaciones; la mercancía viajaba directamente desde el almacén del proveedor hasta el destinatario final; todos sus proveedores y clientes estaban inmersos en operaciones de fraude, como se constató a posteriori; no pareciendo tener lógica comercial interponer un operador más en una cadena de distribución, por la que cobraba una comisión que en el caso de las operaciones de exportación se fijó, en el 2,5 %, y sobre un 3% en las entregas intracomunitarias cuando esos mismos proveedores directamente exportaban a Estados Unidos.

Estas consideraciones para la Sala de instancia fueron consideradas insuficientes para dar por justificado el supuesto en que la denegación del derecho a la deducción se intenta cimentar, pues el modo de actuar de la recurrente también sería el mismo que desarrollaría una sociedad mercantil en régimen de libre competencia y sin concierto defraudatorio alguno con terceros, no encontrando datos objetivos que debían hacer entender a la recurrente que estaba participando en una operación fraudulenta.

Pues bien, ante la conclusión a que llegó la Sala, no cabe entender infringido el [art. 144.1](#) de la ley 58/2003, ante la interpretación que dio el Tribunal Constitucional a su precedente de la ley de 1963, al no existir base para que se produjese el desplazamiento de la carga probatoria que supone la presunción de certeza de las actas.

CUARTO

No mejor suerte ha de correr el segundo motivo de casación, en el que se viene a denunciar que la Sala, al negar el valor probatorio de los datos aportados y a considerarlos "meras sospechas, certezas generalmente apodícticas, formulaciones generales y conjeturas" sin explicación, ha realizado una valoración de la prueba que no puede calificarse de razonable, al existir actuaciones más que suficientes para otra conclusión.

Ciertamente la cuestión planteada presenta a priori un carácter valorativo cuyo conocimiento está vedado a la vía casacional, salvo que se hubiese utilizado el cauce de impugnación de la valoración de la prueba (entre otras, sentencias de 17 de Noviembre de 2008 (cas. 5707/07), de 16 de Febrero de 2009 (cas. 6092/05) y de 8 de Febrero de 2010 (cas. 6911/2004), que es precisamente lo que ocurre en este caso, en el que la recurrente acude a uno de los supuestos excepcionales en los que puede plantearse la cuestión de la valoración de la prueba en casación, como es, la infracción de las reglas de la sana crítica cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable.

Pues bien, planteado en estos términos el debate, hay que reconocer que las actuaciones penales, que se referían a las operaciones de exportación, finalizaron con Auto de sobreseimiento provisional respecto a la recurrente, habiendo considerado insuficiente la Sala las actuaciones realizadas por la Inspección en relación a los proveedores y algunos clientes de la entidad para deducir sin más la connivencia de la entidad en el hipotético fraude cometido por aquellos o que tuvo la posibilidad de apreciar indicios suficientes que le hicieran sospechar sobre la existencia de una trama de defraudación. En modo alguno puede considerarse irracional el modo de proceder de la Sala de instancia que, ante la falta de hechos objetivos, no aceptó las consideraciones de la Inspección, máxime cuando nada nuevo se aduce sobre esta cuestión en torno a la existencia de datos concluyentes no valorados.

QUINTO

Finalmente, en el tercer motivo se denuncia la infracción del art. 115 de la Ley 28/1992, de 28 de Diciembre, por no haber seguido la Sala la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la pérdida del derecho a deducir en el supuesto de que el sujeto pasivo, aún sin haber formado voluntariamente parte de la trama de fraude, actuase negligentemente en el sentido de que existiendo indicios de fraude no se informase sobre la fiabilidad de los operadores con los que comerciaba.

Sobre la modalidad del denominado fraude de carrusel, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho, teniendo en cuenta que el sistema del IVA pivota **sobre** el derecho de los sujetos pasivos a

deducir las cuotas soportadas, que si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en si misma un engaño, su derecho a deducir el **impuesto sobre el valor añadido** soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pudiese tenerlo, en la cadena de entregas de la que forma parte su operación otra, anterior o posterior, fuera constitutiva del mismo [[sentencia de 12 de enero de 2006. Optigen y otros \(asuntos acumulados C-354/03](#) , C-355/03 y C-484/03, apartados 51 a 55)].

Precisando lo anterior, ha manifestado que un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el **impuesto sobre el valor añadido** , ha de ser considerado participante en dicho artificio, incluso si no obtiene un beneficio de la reventa de los bienes, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional apreciar si se da semejante situación [[sentencia de 6 de julio de 2006. Kittel y Recolta Recycling \(asuntos acumulados C-439/04](#) y C-440/04, apartados 56 y 59)].

El Tribunal de Luxemburgo ha proclamado, en fin, que si bien el artículo 21, apartado 3, de la «Sexta Directiva» autoriza a los Estados miembros a considerar a una persona responsable solidaria del **impuesto sobre el valor añadido** cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el **impuesto sobre el valor añadido** correspondiente a dicha operación, o a una anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando de facto un sistema de responsabilidad objetiva, puesto que los Estados miembros deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario y, en particular, los de seguridad jurídica y proporcionalidad [[sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006. Federation of Technological Industries y otros \(C-384/04](#) , apartados 32 a 35)]. En el mismo sentido y parecidos términos se pronuncia la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (CC-499/10 , apartado 24)..

Pues bien, la Sala de instancia entendió que no habían existido datos objetivos que hubieran debido haber provocado en Spare, al menos, la sospecha, de que existía una trama de defraudación del IVA, lo que comparte este Tribunal, ya que la Inspección estableció unas presunciones, en base a conjeturas que, de hecho, conducen a un sistema de responsabilidad objetiva.

En definitiva, ha de concluirse que no existió infracción de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debiendo reconocerse que, ante los datos puestos de manifiesto por la Administración en orden a apreciar la existencia de una presunta trama, el procedimiento de investigación debió ir más allá, con el objeto de corroborar la posibilidad de conocimiento por parte de la recurrente de que formaba parte de un fraude al **Impuesto sobre el Valor Añadido**.

La gravedad de las consecuencias así lo exigía.

Todo lo anterior nos lleva a rechazar también el tercer motivo de casación.

SEXTO

Desestimado el recurso de casación, procede imponer las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el art. 139.2 de la [Ley Jurisdiccional](#) , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le concede el apartado 3 de dicho precepto, limita su importe a la cantidad máxima de 8.000 euros, por todos los conceptos.

En nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere la [Constitución Española](#) .

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la [sentencia de 21 de febrero de 2011](#) , dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite máximo establecido en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez**

de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.